



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13502.000918/2006-43
Recurso n° 157.705 Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-00.500 – 1ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASKEN S/A INCORPORADORA DE TRIKEN S/A

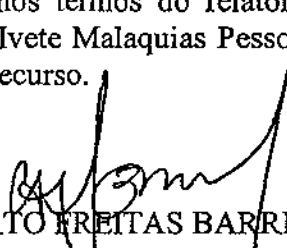
ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

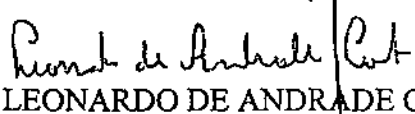
Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto, que davam provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade

Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata o presente de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 409/418) com fulcro no inciso I, do art. 7º c/c parágrafo 1º do art. 15 do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147, de 25 de junho de 2007, contra o Acórdão 105-16.791 (fls. 374/402) que deu parcial provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo para excluir da autuação a exigência da multa de ofício isolada aplicada em função de estimativas não recolhidas, em função da concomitância com a incidência da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo apurado no procedimento.

A recorrente, em síntese, sustenta a legalidade da exigência de duas multas de ofício pois envolveriam infrações e bases de cálculo distintas. A multa isolada foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL e incide sobre esse valor enquanto a multa exigida juntamente com o tributo e tendo este como base de cálculo foi decorrente da apuração de omissão de rendimentos pelo sujeito passivo.

Através do Despacho 105-469/2008 (fls. 420/421) o Presidente da 5ª Câmara da 1º CC entendeu por cumpridos os requisitos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 431/469) arguindo em preliminar a inadmissibilidade do recurso especial pois não teria ocorrido julgamento em contrariedade à Lei mas simplesmente uma interpretação da norma ao caso concreto.

No mérito de das contrarrazões, sustenta que a legislação estabeleceu uma única ilicitude sujeita a mesma multa só que cobrada de duas formas caso a irregularidade seja constatada durante ou depois de encerrado o período de apuração. Defende que a questão está pacificada em todas as Turmas dos Conselhos de Contribuintes, inclusive na CSRF, no sentido da impossibilidade da aplicação das duas multas em concomitância. Apresenta jurisprudência que, defende, desqualificaria a divergência.

Por fim, reclama que a ação rescisória interposta pela Fazenda Nacional ainda não está encerrada o que implica na vigência dos efeitos da decisão rescindenda a qual estipulava a não incidência da CSLL sobre a interessada.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Os questionamentos apresentados em contrarrazões dirigidos aos efeitos da coisa julgada não serão aqui avaliados pois não foram mencionados no recurso especial da Fazenda Nacional. Caberia à interessada, se fosse o caso, interpor recurso especial de divergência apresentando decisão deste Colegiado na qual a matéria tenha sido analisada nos moldes que defende.

Passa-se à análise do recurso.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso II, "a", do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 303/2006.

No entendimento consolidado neste Colegiado, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Em manifestação sobre o tema, o Ilustre Conselheiro desta Corte MARCOS VINICIUS NEDER aborda a questão de forma brilhante no Acórdão CSRF /01-05.511. Com o respaldo de PAULO DE BARROS CARVALHO, o Conselheiro sustenta que uma das funções da base de cálculo da regra sancionatória é atender à exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção, o que estaria sendo violado pela cobrança simultânea:

(.....)



Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Na visão do Conselheiro, justificar-se-ia a aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação:

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

R.

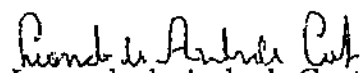
Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".¹

Registre-se ainda que a jurisprudência desta CSRF está consolidada nesse sentido:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-05.843, sessão de 15/04/2008)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão CSRF/01-05.511, sessão de 18/09/2006).

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.


Leonardo de Andrade Couto - Relator

¹ *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277